

DECYZJA KOMISJI (UE) 2017/329**z dnia 4 listopada 2016 r.****w sprawie środka SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Węgry dotyczącego opodatkowania obrotów z tytułu reklamy***(notyfikowana jako dokument nr C(2016) 6929)***(Jedynie tekst w języku węgierskim jest autentyczny)****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi powyżej artykułami ⁽¹⁾ i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) W lipcu 2014 r. Komisja dowiedziała się, że Węgry przyjęły akt ustawodawczy, na podstawie którego obrót pochodzący z działalności w zakresie reklamy podlega opodatkowaniu (zwanemu dalej: „podatkiem od reklam”). Pismem z dnia 13 sierpnia 2014 r. Komisja wezwała władze węgierskie do udzielenia informacji, uzyskując od nich odpowiedź w piśmie z dnia 2 października 2014 r. Pismem z dnia 1 grudnia 2014 r. władzom węgierskim przekazano kolejny zestaw pytań, na które udzieliły dodatkowych odpowiedzi pismem z dnia 16 grudnia 2014 r.
- (2) Pismem z dnia 2 lutego 2015 r. władze węgierskie zostały poinformowane, że Komisja rozważy wydanie decyzji w sprawie nakazu zawieszenia zgodnie z art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ⁽²⁾. Pismem z dnia 17 lutego 2015 r. władze węgierskie przedstawiły swoje uwagi dotyczące przedmiotowego pisma.
- (3) Decyzją z dnia 12 marca 2015 r. Komisja powiadomiła Węgry o wszczęciu postępowania określonego w art. 108 ust. 2 Traktatu (zwaną dalej: „decyzją o wszczęciu postępowania”) i wydaniu nakazu zawieszenia zgodnie z art. 11 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 w odniesieniu do przedmiotowego środka.
- (4) Decyzję o wszczęciu postępowania i nakaz zawieszenia opublikowano w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽³⁾. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących przedmiotowego środka.
- (5) Komisja otrzymała uwagi od trzech zainteresowanych stron. Następnie przekazała je władzom węgierskim, które miały możliwość udzielenia na nie odpowiedzi.
- (6) W dniu 21 kwietnia 2015 r. władze węgierskie wysłały Komisji projekt wniosku dotyczącego zmiany podatku od reklam. W dniu 8 maja 2015 r. Komisja zwróciła się do Węgier o udzielenie informacji w odniesieniu do planowanej zmiany.

⁽¹⁾ Dz.U. C 136 z 24.4.2015, s. 7.⁽²⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1), uchylone i zastąpione rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 9).⁽³⁾ Por. przypis 1.

- (7) W dniu 4 czerwca 2015 r. Węgry wprowadziły zmianę w podatku od reklam bez uprzedniego powiadomienia lub zatwierdzenia przez Komisję. W dniu 5 lipca 2015 r. wspomniane zmiany weszły w życie.
- (8) Pismem z dnia 6 lipca 2015 r. Węgry przedstawiły swoje uwagi dotyczące decyzji o wszczęciu postępowania oraz swoje uwagi dotyczące uwag od zainteresowanych stron, jak również wyjaśnienia dotyczące zmiany w zakresie podatku od reklam.

2. SZCZEGÓŁOWY OPIS PODATKU OD REKLAM

2.1. ZAKRES STOSOWANIA PODATKU I PODSTAWA OPODATKOWANIA

- (9) Dnia 11 czerwca 2014 r. Węgry przyjęły ustawę XXII z 2014 r. o podatku od reklam (zwaną dalej: „ustawą”), z późniejszymi zmianami z dnia 4 lipca i 18 listopada 2014 r. Ustawa ta wprowadziła nowy specjalny podatek od obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech i ma zastosowanie w uzupełnieniu do istniejących podatków od działalności gospodarczej, w szczególności do podatku dochodowego. Według Węgier wspomniana ustawa ma na celu wspieranie zasady podziału obciążenia publicznego.
- (10) Podatek od reklam jest należny od obrotu pochodzącego z publikacji reklam w przestrzeniach medialnych, o których mowa w ustawie (np. w usługach medialnych; w materiałach prasowych; na mediach zewnętrznych; na wszelkiego rodzaju pojazdach lub nieruchomościach; w materiałach drukowanych; i internecie). Podatek ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw z sektora mediów, a podatnikiem jest zasadniczo wydawca reklamy. Terytorialny zakres stosowania podatku obejmuje Węgry.
- (11) Podstawą opodatkowania, w oparciu o którą podatek jest obliczany, jest pochodzący ze świadczonych usług reklamowych obrót wydawcy, przed potrąceniem jakichkolwiek kosztów. Podstawa opodatkowania przedsiębiorstw powiązanych jest sumowana. W związku z tym obowiązująca stawka podatkowa jest określana na podstawie obrotu ze sprzedaży reklam całej grupy na Węgrzech.
- (12) Istnieje specjalna podstawa opodatkowania dla autoreklamy, tj. reklamy dotyczącej własnych produktów wydawcy, jego towarów, usług, działalności, nazwy i wyglądu. W tym przypadku podstawą opodatkowania, w oparciu o którą podatek jest obliczany, są koszty bezpośrednio poniesione przez wydawcę w związku z zamieszczeniem reklamy.

2.2. PROGRESYWNE STAWKI PODATKOWE

- (13) W ustawie określono w następujący sposób strukturę stawek progresywnych, które wynoszą od 0 % i 1 % dla przedsiębiorstw o małych lub średnich obrotach ze sprzedaży reklam do 50 % w przypadku przedsiębiorstw o wysokich obrotach z tego tytułu:
- do części obrotu poniżej 0,5 mld HUF: 0 %,
 - do części obrotu pomiędzy 0,5 mld HUF a 5 mld HUF: 1 %,
 - do części obrotu pomiędzy 5 mld HUF a 10 mld HUF: 10 %,
 - do części obrotu pomiędzy 10 mld HUF a 15 mld HUF: 20 %,
 - do części obrotu pomiędzy 15 mld HUF a 20 mld HUF: 30 %,
 - do części obrotu powyżej 20 mld HUF: 50 %.
- (14) Maksymalny próg został zwiększony z 40 % do 50 % od dnia 1 stycznia 2015 r. zgodnie z ustawą LXXIV z 2014 r. w sprawie zmian niektórych podatków i związanego z nimi prawodawstwa oraz zgodnie z ustawą CXXII z 2010 r. w sprawie krajowej administracji podatkowej i celnej, zmieniającą ustawę.

2.3. ODLICZENIE STRAT PRZENIESIONYCH Z PODSTAWY OPODATKOWANIA ZA 2014 R.

- (15) Zgodnie z ustawą przedsiębiorstwa mogą odliczyć od podstawy opodatkowania za 2014 r. 50 % strat przeniesionych z lat ubiegłych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend oraz podatku dochodowego od osób fizycznych.

- (16) Zgodnie ze zmianą do przedmiotowej ustawy z dnia 4 lipca 2014 r. odliczenie to ogranicza się do przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku (tzn. tylko jeżeli kwota zysku przed opodatkowaniem w roku obrachunkowym 2013 wyniosła zero lub miała wartość ujemną). W związku z powyższym przedsiębiorstwa, które przeniosły straty z lat ubiegłych, ale osiągnęły zysk w 2013 r., nie kwalifikują się do odliczenia. Według Węgier celem zmiany jest zapobieganie unikaniu opodatkowania i obchodzeniu zobowiązań podatkowych.
- (17) Możliwość odliczenia przeniesionych strat dotyczy tylko podatku należnego za 2014 r. Nie dotyczy ona podatku należnego za 2015 r. lub za kolejne lata.

2.4. OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I DEKLARACJA PODATKOWA

- (18) Zgodnie z ustawą podatnik określa swoje zobowiązanie podatkowe w oparciu o samodzielną ocenę i składa deklarację podatkową do organu podatkowego do ostatniego dnia piątego miesiąca następnego roku podatkowego.

2.5. ZAPŁATA PODATKU

- (19) Zgodnie z ustawą podatnik określa i deklaruje swoje zobowiązanie podatkowe oraz płaci podatek do ostatniego dnia piątego miesiąca następnego roku podatkowego.
- (20) Za 2014 r. podatek był należny na zasadzie proporcjonalnej od wejścia w życie ustawy w dniu 18 lipca 2014 r. w oparciu o obroty ze sprzedaży reklam za 2014 r. Podatnik musi określić i zadeklarować zaliczkę na podatek za 2014 r. (w oparciu o obroty ze sprzedaży reklam za 2013 r.) do dnia 20 sierpnia 2014 r. i zapłacić ją w dwóch równych ratach do dnia 20 sierpnia 2014 r. i 20 listopada 2014 r.
- (21) Według wstępnych danych otrzymanych od władz węgierskich w dniu 28 listopada 2014 r. za 2014 r. pobrano łącznie kwotę 2 640 100 000 HUF [~ 8 500 000 EUR] z tytułu zaliczek na podatek. Około 80 % całkowitych dochodów podatkowych uzyskano z zaliczek wpłaconych przez jedną grupę przedsiębiorstw.

2.6. ZMIANY WPROWADZONE USTAWĄ LXII Z 2015 R. Z DNIA 4 CZERWCA 2015 R.

- (22) Ustawą LXII z 2015 r. z dnia 4 czerwca 2015 r., po przyjęciu decyzji o wszczęciu postępowania, Węgry zmieniły ustawę w sprawie podatku od reklam, zastępując progresywną skalę z sześcioma stawkami podatkowymi od 0 % do 50 % na system z dwoma stawkami w sposób następujący:
- stawka 0 % ma zastosowanie do części obrotu nieprzekraczającej 100 mln HUF, oraz
 - stawka 5,3 % ma zastosowanie do obrotu przekraczającego 100 mln HUF.
- (23) Zmiana wprowadza fakultatywne stosowanie z mocą wsteczną od wejścia w życie ustawy w 2014 r. Innymi słowy, podatnicy mogą wybrać, w odniesieniu do przeszłych obrotów, czy podlegać nowemu systemowi z dwoma stawkami, czy pozostać przy wcześniejszej progresywnej skali z sześcioma stawkami podatkowymi.
- (24) Przepisy dotyczące odliczania przeniesionych strat od podstawy opodatkowania za 2014 r. ograniczające się do przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, nie ulegają zmianie.

3. FORMALNE POSTĘPOWANIE WYJAŚNIAJĄCE

3.1. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (25) Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające ze względu na fakt, że na tym etapie uznała ona, że progresywny charakter stawek podatkowych i przepisy dotyczące odliczania przeniesionych strat od podstawy opodatkowania, jak określono w ustawie, stanowiły pomoc państwa.

- (26) Komisja była zdania, że progresywne stawki podatkowe różnicują przedsiębiorstwa o wysokich przychodach z tytułu reklamy (a zatem większe przedsiębiorstwa) i przedsiębiorstwa o niskich przychodach z tego tytułu (a zatem mniejsze przedsiębiorstwa), oraz że przynoszą selektywną korzyść tym ostatnim w zależności od ich wielkości. Komisja miała wątpliwości co do tego, czy zdolność do zapłaty, na którą powołują się Węgry, może być zasadą przewodnią w przypadku podatków obrotowych. Komisja uznała zatem wstępnie, że progresywny charakter stawki podatku od reklam w rozumieniu ustawy stanowił pomoc państwa, gdyż wszystkie pozostałe kryteria takiej kwalifikacji wydawały się również spełnione.
- (27) Komisja stwierdziła ponadto, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend oraz podatku dochodowego od osób fizycznych pozwalające na odliczenie przeniesionych z przeszłości strat od podatku należnego, a w szczególności ograniczenie kompensowania do przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, różnicuje przedsiębiorstwa, które w świetle podatku opartego na obrocie są w porównywalnej sytuacji. Komisja uznała, że przepisy przynoszą, jak się wydaje, selektywną korzyść przedsiębiorstwom, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, w stosunku do przedsiębiorstw, które nie wypracowały zysku w latach wcześniejszych lub działały bez strat. Komisja uznała, że takiego zróżnicowanego traktowania nie można uzasadnić charakterem i logiką systemu podatkowego, w szczególności w świetle argumentów władz węgierskich, według których podatek od reklam opiera się na założeniu, że sam fakt uzyskania przychodów z reklamy stanowi uzasadnienie ich opodatkowania. Komisja uznała zatem, że przepisy te stanowią pomoc państwa, gdyż wszystkie pozostałe kryteria takiej kwalifikacji wydawały się spełnione.
- (28) Wydaje się, że przedmiotowe środki nie były zgodne z rynkiem wewnętrznym.

3.2. UWAGI ZAINTERESOWANYCH STRON

- (29) Komisja otrzymała uwagi od trzech zainteresowanych stron.
- (30) *Węgierskie Stowarzyszenie Reklamy* opisało stan przemysłu reklamowego na Węgrzech i wyraziło obawy co do podatku od reklam jako takiego. Stowarzyszenie to uważa, że podatek ten stanowi dodatkowe obciążenie dla sektora, który już odnotowuje zmniejszone przychody. Zauważa również, że każdy podatek od reklam nałożony na małe przedsiębiorstwa na rynku medialnym może spowodować ich zniknięcie z rynku ze względu na ich niskie marże zysku.
- (31) TV2, węgierski prywatny operator telewizji przedstawił uwagi dotyczące jedynie odliczenia przeniesionych z przeszłości strat do celów podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych. TV2 uważa, że przepis dotyczący kompensowania podatków stratami z przeszłości nie jest selektywny ze względu na fakt, że ustanowienie podatku obrotowego wchodzi w zakres swobody uznania państwa członkowskiego przy jednoczesnym uwzględnieniu elementów podatku opartego na zdolności do zapłaty. Gdyby Komisja znalazła element selektywności w zasadach dotyczących odliczenia przeniesionych z przeszłości strat, stanowiłby on tylko dalsze ograniczenie dla przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, a nie ogólną zasadę pozwalającą na odliczenie przeniesionych z przeszłości strat.
- (32) RTL zgadza się z oceną Komisji przedstawioną w decyzji o wszczęciu postępowania. Stwierdziła ona, że podatek od reklam wiąże się z dwoma dodatkowymi elementami selektywności: (i) podatek od reklam przynosi korzyści nadawcom publicznym w przeciwieństwie do nadawców komercyjnych ze względu na fakt, że nadawcy publiczni otrzymują finansowanie głównie ze środków państwowych, w związku z czym podatek ten stanowi dla nich mniejsze obciążenie; (ii) podatek od reklam przynosi korzyści nadawcom będącym własnością Węgier w przeciwieństwie do podmiotów międzynarodowych ze względu na fakt, że nadawcy będący własnością państwa rzekomo mają na ogół niższe przychody z tytułu reklamy, niż duże podmioty międzynarodowe.

3.3. STANOWISKO WŁADZ WĘGIERSKICH

- (33) Władze węgierskie zaprzeczają, że środki te stanowią pomoc. Zasadniczo argumentują one, że zdolności do zapłaty nie określa się wyłącznie rentownością przedsiębiorstwa, ale również jego udziałem w rynku i w związku z tym jego obrotem. Węgry argumentują, że progresywne stawki podatkowe w zakresie podatku obrotowego są uzasadnione zdolnością do zapłaty i że określenie dokładnych przedziałów stawek wchodzi w zakres kompetencji krajowych. Węgry uważają, że środek przejściowy dla przedsiębiorstw, które osiągnęły straty w 2013 r., jest usprawiedliwiony ze względu na fakt, że bez danego środka obciążenie podatkowe dla nich byłoby za wysokie.

- (34) Węgry kwestionują selektywny charakter systemu opodatkowania, w szczególności twierdząc, że nie ma odstępstwa od systemu odniesienia ze względu na fakt, że system odniesienia w przypadku podatków progresywnych stanowi połączenie podstawy opodatkowania i odpowiednich stawek podatkowych. W związku z powyższym przedsiębiorstwa w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej (które mają taką samą podstawę opodatkowania) podlegają takiej samej kwocie podatku.

3.4. UWAGI WĘGIER DOTYCZĄCE UWAG ZAINTERESOWANYCH STRON

- (35) Węgry poinformowały, iż Węgierskie Stowarzyszenie Reklamy przedstawiło prawidłowy opis funkcjonowania węgierskiego rynku reklamy i w szczególności, że wyciągnęło ono prawidłowy wniosek, zgodnie z którym mniejsze przedsiębiorstwa oraz nowe podmioty znajdują się w trudniejszej sytuacji w porównaniu z większymi przedsiębiorstwami osiągającymi większe obroty. W związku z powyższym sytuacja mniejszych podmiotów na rynku reklamy nie jest porównywalna z sytuacją, w której znajdują się więksi wydawcy, którzy mają większą zdolność do zapłaty i powinni ponosić proporcjonalnie większe obciążenie podatkowe.
- (36) Węgry zgadzają się z uwagami TV2 i wskazują, że, jak wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Gibraltar, rentowność jako kryterium podatkowe stanowi ogólny środek podatkowy ze względu na to, że wynika on z przypadkowego faktu.
- (37) Węgry nie zgadzają się z argumentami RTL z powodów już wspomnianych w przedłożonych wcześniej uwagach. Węgry wyjaśniają następnie, że ustawa traktuje w sposób równy nadawców publicznych i komercyjnych oraz że każda publikacja reklamy w celach otrzymania wynagrodzenia podlega takiemu samemu zobowiązaniu podatkowemu.

4. OCENA POMOCY

4.1. ISTNIENIE POMOCY PAŃSTWA W ROZUMIENIU ART. 107 UST. 1 TFUE

- (38) Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE „z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca [konkurencję] lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.
- (39) W związku z tym, aby środek został uznany za pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu, muszą zostać spełnione wszystkie następujące warunki: (i) środek można przypisać państwu i musi być finansowany z zasobów państwowych; (ii) musi on przynosić korzyść swojemu odbiorcy; (iii) korzyść ta musi być selektywna; oraz (iv) środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem i wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

4.1.1. ZASOBY PAŃSTWOWE I MOŻLIWOŚĆ PRZYPISANIA ŚRODKA PAŃSTWU

- (40) Środek stanowi pomoc państwa, jeżeli można przypisać go państwu i gdy jest on finansowany z zasobów państwowych.
- (41) Ze względu na fakt, że kwestionowane środki wynikają z ustawy parlamentu węgierskiego, należy przypisać go państwu węgierskiemu.
- (42) Jeżeli chodzi o finansowanie środka z zasobów państwowych, w przypadku którego w wyniku środka państwo zrzuca się przychodów, które musiałyby w normalnych okolicznościach pobrać od przedsiębiorstwa, wspomniany warunek jest również spełniony⁽⁴⁾. W przedmiotowym przypadku Węgry rezygnują z zasobów, które w przeciwnym wypadku musiałyby pobrać od przedsiębiorstw z niższym poziomem odnośnych obrotów (a zatem od mniejszych przedsiębiorstw), gdyby te podlegały takiemu samemu poziomowi podatku, jak przedsiębiorstwa z większym obrotem (a zatem większe przedsiębiorstwa).

4.1.2. KORZYŚĆ

- (43) Zgodnie z orzecznictwem Trybunałów Unii pojęcie pomocy obejmuje nie tylko pozytywne korzyści, lecz także środki, które w różny sposób zmniejszają opłaty normalnie uwzględniane w budżecie przedsiębiorstwa⁽⁵⁾. Korzyść może zostać przyznana poprzez różnego rodzaju ograniczenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa oraz, w szczególności, poprzez zmniejszenie obowiązującej stawki podatkowej, podstawy opodatkowania lub

⁽⁴⁾ Wyrok w sprawie C-83/98 P, Francja przeciwko Ladbroke Racing Ltd i Komisji, ECLI:EU:C:2000:248 i ECLI:EU:C:1999:577, pkt 48–51. W podobny sposób, środek, który pozwala niektórym przedsiębiorstwom na obniżenie podatku lub odroczenie zapłaty normalnie należnego podatku, może stanowić pomoc państwa, zob. wyrok w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., pkt 46.

⁽⁵⁾ Wyrok w sprawie C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 38.

kwoty należnego podatku ⁽⁶⁾. Chociaż obniżenie podatku nie wiąże się z przekazaniem zasobów państwowych, prowadzi ono do powstania korzyści ze względu na fakt, że stawia przedsiębiorstwa, do których ma zastosowanie, w bardziej korzystnej sytuacji finansowej i skutkuje stratą dochodów państwa ⁽⁷⁾.

- (44) W ustawie określono progresywne stawki podatkowe mające zastosowanie do rocznego obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech w zależności od przedziału, w którym mieści się obrót przedsiębiorstwa. Na skutek progresywnego charakteru przedmiotowych stawek procent podatku, którym jest obciążony obrót przedsiębiorstwa, zwiększa się progresywnie w zależności od liczby przedziałów, w których mieści się dany obrót. W wyniku tego przedsiębiorstwa o małych obrotach (mniejsze przedsiębiorstwa) są objęte znacznie niższą średnią stawką podatkową, niż przedsiębiorstwa o wysokich obrotach (większe przedsiębiorstwa). W przypadku opodatkowania w oparciu o tę znacznie niższą średnią stawkę podatkową koszty, które muszą ponieść przedsiębiorstwa o małych obrotach w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich obrotach, są ograniczone, co stanowi korzyść dla mniejszych przedsiębiorstw w przeciwieństwie do większych przedsiębiorstw do celów art. 107 ust. 1 Traktatu.
- (45) Tym samym przewidziana w ustawie możliwość odliczenia przeniesionych strat do celów podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych stanowi korzyść dla tych przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, ze względu na fakt, że zmniejsza ona ich podstawę opodatkowania, a zatem ich obciążenie podatkowe w porównaniu do przedsiębiorstw, które nie mogą skorzystać z danego odliczenia.

4.1.3. SELEKTYWNOŚĆ

- (46) Środek pomocy państwa jest selektywny w przypadku gdy sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu. W przypadku systemów fiskalnych Trybunał Sprawiedliwości ustalił, że selektywność środka należy zasadniczo oceniać przy zastosowaniu trzyetapowej analizy ⁽⁸⁾. W pierwszej kolejności identyfikuje się powszechny lub „zwykły” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim: „system odniesienia”. Po drugie należy ustalić, czy dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza różnicowanie podmiotów gospodarczych, które w świetle celów tego systemu, są w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Jeżeli dany środek nie stanowi odstępstwa od systemu odniesienia, nie jest środkiem selektywnym. Jeżeli stanowi odstępstwo (a tym samym jest na pierwszy rzut oka selektywny), należy ustalić, na trzecim etapie analizy, czy środek stanowiący odstępstwo jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą podatkowego systemu odniesienia ⁽⁹⁾. Jeżeli na pierwszy rzut oka selektywny środek jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, nie będzie uznawany za selektywny i w związku z tym będzie wykraczał poza zakres art. 107 ust. 1 Traktatu.

4.1.3.1. System odniesienia

- (47) System odniesienia stanowi ramy, według których ocenia się selektywność danego środka.
- (48) W przedmiotowym przypadku system odniesienia polega na zastosowaniu specjalnego podatku od reklam do obrotu pochodzącego z świadczenia usług reklamowych, tzn. do pełnego wynagrodzenia otrzymywanego od wydawców z tytułu publikacji reklamy, przed odliczeniem jakichkolwiek kosztów. Komisja nie uważa, że przedmiotowa struktura stawek progresywnych podatku od reklam może stanowić część danego systemu odniesienia.
- (49) Trybunał Sprawiedliwości określił ⁽¹⁰⁾, że nie zawsze wystarczy ograniczenie analizy selektywności do kwestii, czy środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia zdefiniowanego przez państwo członkowskie. Należy również zbadać, czy granice danego systemu zostały opracowane przez państwo członkowskie w sposób spójny lub węższy przeciwnie, w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom w przeciwieństwie do innych. W przeciwnym wypadku, zamiast określać ogólne zasady mające zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw, od których dokonuje się odstępstwa w przypadku niektórych przedsiębiorstw, państwo członkowskie może osiągnąć ten sam wynik, omijając zasady pomocy państwa, w drodze dostosowania

⁽⁶⁾ Zob. wyrok w sprawie C-66/02, Włochy przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2005:768, pkt 78; wyrok w sprawie C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 132; wyrok w sprawie C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 21–31. Zob. również pkt 9 obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania zasad pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3).

⁽⁷⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05, Air, Air Liquide Industries Belgium ECLI:EU:C:2006:403 i ECLI:EU:C:2006:216, pkt 30 i w sprawie C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, pkt 14.

⁽⁸⁾ Zob. np. wyrok w sprawie C-279/08 P, Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), ECLI:EU:C:2011:551; wyrok w sprawie C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, Paint Graphos i in., ECLI:EU:C:2011:550 i ECLI:EU:C:2010:411, w sprawie C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252 i ECLI:EU:C:2003:481.

⁽⁹⁾ Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania zasad pomocy państwa do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej.

⁽¹⁰⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, ECLI:EU:C:2011:732.

i połączenia zasad w taki sposób, aby samo ich zastosowanie skutkowało różnym poziomem obciążenia dla różnych przedsiębiorstw ⁽¹¹⁾. W związku z powyższym należy szczególnie przypomnieć, iż Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie orzekał, że zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu nie dokonuje się rozróżnienia na przyczyny lub cele środków pomocy państwa, lecz definiuje się je w zależności od ich następstw, a zatem niezależnie od stosowanych technik ⁽¹²⁾.

- (50) Wydaje się, że progresywna struktura podatkowa wprowadzona na mocy ustawy została celowo opracowana przez Węgry tak, aby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom w przeciwieństwie do innych. W ramach progresywnej struktury podatkowej wprowadzonej na mocy ustawy przedsiębiorstwa publikujące reklamy podlegają różnym stawkom podatkowym zwiększającym się progresywnie z 0 % do 50 % w zależności od przedziałów, w których mieści się ich obrót. W związku z powyższym w odniesieniu do przedsiębiorstw podlegających podatkowi od reklam stosuje się inną średnią stawkę podatkową w zależności od poziomu osiąganego przez nie obrotu.
- (51) W wyniku progresywnej struktury podatkowej wprowadzonej na mocy ustawy różne przedsiębiorstwa podlegają różnym poziomom opodatkowania (wyrażonego jako część ich całkowitych rocznych obrotów z tytułu reklamy) w zależności od ich wielkości, ponieważ wielkość obrotów z tytułu reklamy osiągniętych przez przedsiębiorstwo jest w pewnym stopniu skorelowana z wielkością danego przedsiębiorstwa.
- (52) Ze względu na fakt, że każde przedsiębiorstwo jest opodatkowane według innej stawki, Komisja nie ma możliwości określenia jednej stawki referencyjnej w odniesieniu do podatku od reklam. Węgry nie przedstawiły żadnej konkretnej stawki referencyjnej lub „normalnej” stawki i nie wyjaśniły dlaczego wyższa stawka byłaby uzasadniona w przypadku przedsiębiorstw o wysokim poziomie obrotów, ani dlaczego niższe stawki powinny mieć zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw o niższych poziomach obrotów z tytułu reklamy.
- (53) Określonym celem podatku od reklam jest wspieranie zasady podziału obciążenia publicznego. Biorąc pod uwagę ten cel, Komisja uważa, że wszystkie podmioty podlegające podatkowi od reklam są w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W związku z powyższym, chyba że jest to należycie uzasadnione, wszystkie podmioty muszą być traktowane jednakowo i muszą płacić taką samą część swojego obrotu, niezależnie od poziomu ich obrotu. Komisja zauważa, że wynikiem zastosowania jednej stawki podatkowej do wszystkich podmiotów jest już większy wkład do budżetu państwa podmiotów o wyższych obrotach niż podmiotów o niższych obrotach. Węgry nie przedstawiły żadnego przekonującego argumentu uzasadniającego dyskryminację pomiędzy danymi rodzajami przedsiębiorstw poprzez stopniowe nałożenie proporcjonalnie większego obciążenia podatkowego na przedsiębiorstwa o wyższych obrotach z tytułu reklamy. W związku z powyższym Węgry celowo opracowały podatek od reklam tak, aby w sposób arbitralny sprzyjać określonym przedsiębiorstwom, tzn. przedsiębiorstwom o niższym poziomie obrotu (a zatem mniejszym przedsiębiorstwom), i postawić w niekorzystnej sytuacji inne przedsiębiorstwa, tzn. większe przedsiębiorstwa ⁽¹³⁾.
- (54) System odniesienia jest zatem z zasady selektywny w sposób nieuzasadniony w świetle celu podatku od reklam polegającego na wspieraniu zasady podziału obciążenia publicznego i gromadzeniu funduszy na rzecz budżetu państwa.
- (55) W ten sam sposób możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania za 2014 r. przeniesionych z przeszłości strat do celów podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych nie może być w tym przypadku uznana za część systemu odniesienia z przynajmniej dwóch powodów. Z jednej strony podstawą opodatkowania jest, w przeciwieństwie do podatku dochodowego, opodatkowanie obrotów, co oznacza, że kosztów nie odlicza się od podstawy opodatkowania podatku obrotowego. Władze węgierskie nie były w stanie wyjaśnić w tym przypadku, w jaki sposób przedmiotowa możliwość odliczenia kosztów może być powiązana z celem lub charakterem podatku obrotowego. Z drugiej strony możliwość odliczenia ma zastosowanie wyłącznie w przypadku przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku. Nie jest to ogólna zasada odliczenia i wspomniana możliwość odliczenia wydaje się być arbitralna lub przynajmniej niewystarczająco spójna, aby stanowić część systemu odniesienia.
- (56) Zdaniem Komisji systemem odniesienia dla opodatkowania obrotów z tytułu reklamy powinien być podatek od obrotu z tytułu reklamy, który byłby zgodny z zasadami pomocy państwa, tzn. podatek, w przypadku którego:
- obroty z tytułu reklamy podlegają tej samej (jednolitej) stawce podatkowej,
 - nie podtrzymuje się ani nie wprowadza żadnego innego czynnika, który mógłby zapewniać selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom.

⁽¹¹⁾ Tamże, pkt 92.

⁽¹²⁾ Wyrok w sprawie C-487/06 P, British Aggregates przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 85 i 89 oraz przywołane tam orzecznictwo oraz w sprawie C-279/08 P, Komisja przeciwko Niderlandom (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, pkt 51.

⁽¹³⁾ Wyrok w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P, Komisja i Hiszpania przeciwko Rządowi Gibraltaru i Zjednoczonemu Królestwu, ECLI:EU:C:2011:732.

4.1.3.2. *Odstępstwo od systemu odniesienia*

- (57) Drugim krokiem, jaki należy podjąć, jest ustalenie, czy środek stanowi odstępstwo od systemu odniesienia na korzyść określonych przedsiębiorstw, które znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, w świetle celu związanego z istotą tego systemu odniesienia.
- (58) Progresywny charakter struktury stawki podatku od reklam jest źródłem zróżnicowanego traktowania przedsiębiorstw prowadzących działalność polegającą na publikacji reklam na Węgrzech, w oparciu o wielkość działalności dotyczącej reklamy, którą odzwierciedlają obroty z tytułu reklamy.
- (59) Rzeczywiście, ze względu na progresywny charakter stawek określonych ustawą przedsiębiorstwa mieszczące się w niższych przedziałach podlegają znacząco niższemu opodatkowaniu niż przedsiębiorstwa o obrocie mieszczącym się w wyższych przedziałach. Skutkiem tego przedsiębiorstwa o niskim obrocie podlegają zarówno znacząco niższym marginalnym stawkom podatkowym, jak i znacząco niższym średnim stawkom podatkowym w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich poziomach obrotu, a tym samym znacząco niższemu opodatkowaniu za tę samą działalność. Komisja zauważa w szczególności, że w przypadku przedsiębiorstw o wysokich poziomach obrotów ze sprzedaży reklam opodatkowanie obrotu mieszczącego się w wyższych przedziałach (30 %/40 %/50 %) jest wyjątkowo wysokie i dlatego jest źródłem bardzo zróżnicowanego traktowania.
- (60) Ponadto według danych dotyczących zaliczek z tytułu podatków przedłożonych przez władze węgierskie dnia 17 lutego 2015 r. stawki podatkowe 30 %, 40 % i 50 %, które mają zastosowanie w przypadku obrotów ze sprzedaży reklam mieszczących się w dwóch najwyższych przedziałach, w rezultacie miały zastosowanie tylko do jednego przedsiębiorstwa w 2014 r., a zaliczki na podatek wpłacone przez to przedsiębiorstwo stanowiły ok. 80 % całkowitych przychodów państwa węgierskiego z tytułu zaliczek na podatek. Dane te pokazują konkretne skutki zróżnicowanego traktowania przedsiębiorstw, które wynika z ustawy, oraz selektywny charakter progresywnych stawek w niej ustanowionych.
- (61) Komisja uważa więc, że progresywna struktura stawki wprowadzona ustawą stanowi odstępstwo od systemu odniesienia polegającego na nałożeniu podatku od reklam na wszystkie podmioty zajmujące się publikacją reklam na Węgrzech na korzyść przedsiębiorstw o niższym obrocie.
- (62) Komisja uważa również, że możliwość, aby przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, odliczały wcześniejsze przeniesione straty od podstawy opodatkowania w 2014 r. dla celów podatkowych z zakresu podatku dochodowego osób prawnych i fizycznych, stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, czyli od ogólnej zasady opodatkowania podmiotów na podstawie ich obrotów z tytułu reklamy. Podstawą opodatkowania jest, w przeciwieństwie do podatku dochodowego, opodatkowanie obrotów, co oznacza, że kosztów nie odlicza się od podstawy opodatkowania podatku obrotowego.
- (63) Ograniczenie w zakresie odliczania strat tylko w przypadku przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, powoduje zróżnicowane traktowanie zwłaszcza, z jednej strony, przedsiębiorstw, które przeniosły straty, bo nie wypracowały zysku w 2013 r., i, z drugiej strony, przedsiębiorstw, które w 2013 r. wypracowały zysk, ale mogłyby przenieść straty z poprzednich lat podatkowych. Ponadto w przepisie nie ogranicza się strat, które mogą zostać pomniejszone o zobowiązanie z tytułu podatku od reklam, do tych, które wystąpiły w 2013 r., ale pozwala się przedsiębiorstwu, które w 2013 r. nie wypracowało zysku, na wykorzystanie również strat przeniesionych z poprzednich lat. Ponadto Komisja uważa, że odliczanie strat, które były obecne już w momencie przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam, powoduje selektywność pomocy, ponieważ, przyznając prawo do tych odliczeń, faworyzuje się wybrane przedsiębiorstwa ze znacznymi przeniesionymi stratami.
- (64) Komisja uważa, że przepisy ustawy, które umożliwiają – pod warunkami ustalonymi w ustawie – odliczanie przeniesionych strat, powodują zróżnicowane traktowanie przedsiębiorstw, które znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej w świetle celu węgierskiej ustawy w sprawie podatku od reklam.
- (65) Dlatego też Komisja uważa, że środki te są środkami selektywnymi *prima facie*.

4.1.3.3. *Uzasadnienie ze względu na charakter i ogólną strukturę systemu podatkowego*

- (66) Środek stanowiący odstępstwo od systemu odniesienia nie jest selektywny, jeżeli jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą tego systemu. Sytuacja taka ma miejsce, gdy wynika to z mechanizmów wewnętrznych niezbędnych do funkcjonowania i efektywności systemu⁽¹⁴⁾. Obowiązek przedstawienia takiego uzasadnienia spoczywa na państwie członkowskim.

⁽¹⁴⁾ Zob. na przykład wyrok w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08, *Paint Graphos i in.*, ECLI:EU:C:2011:550 i ECLI:EU:C:2010:411, pkt 69.

Progresywny charakter stawek

- (67) Władze węgierskie twierdziły, że obroty oraz rozmiar przedsiębiorstwa odzwierciedlają jego zdolność do zapłaty, dlatego przedsiębiorstwo o wyższych obrotach ze sprzedaży reklam ma większą zdolność do zapłaty niż przedsiębiorstwo o niższych obrotach ze sprzedaży reklam. Komisja uważa, że z informacji przedłożonych przez Węgry nie wynikało, że obroty grupy przedsiębiorstw są dobrym wskaźnikiem w kwestii ich zdolności do zapłaty ani że model progresywności podatku ma uzasadnienie w charakterze systemu podatkowego i jego ogólnej strukturze.
- (68) Naturalną konsekwencją podatków obrotowych (o jednolitej stawce) jest to, że im większe obroty ma przedsiębiorstwo, tym większe płaci podatki. W przeciwieństwie do podatków opartych na zysku⁽¹⁵⁾ w przypadku podatków opartych na obrotach celem nie jest uwzględnianie – i rzeczywiście się ich nie uwzględnia – jakichkolwiek kosztów, które powstały przy generowaniu obrotów. Dlatego, przy braku dowodów mówiących inaczej, nie można automatycznie uznać, że poziom wygenerowanych obrotów przekłada się na zdolność przedsiębiorstwa do zapłaty. Węgry nie wykazały istnienia domniemanego związku między obrotami a zdolnością do zapłaty ani że taki związek miałby stosowne przełożenie na model progresywności podatku od reklam (od 0 % do 50 % obrotów).
- (69) Komisja uważa, że stawki progresywne podatku od obrotu mogą być uzasadnione wyłącznie w sytuacji, gdy określony cel, jaki ma być osiągnięty poprzez podatek, rzeczywiście wymaga stawek progresywnych. Stawki progresywne można uzasadnić, na przykład, jeżeli wywołane działalnością skutki zewnętrzne, na które ma być przeznaczony podatek, również rosną progresywnie – czyli szybciej niż proporcjonalnie – wraz z obrotami. Węgry jednak nie przedstawiły uzasadnienia progresywnego charakteru podatku skutkami zewnętrznymi wywołanymi przez reklamę.

Odliczenie przeniesionych strat

- (70) W kwestii odliczeń przeniesionych strat przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, odliczenia te nie mają uzasadnienia jako środki zapobiegania unikaniu opodatkowania i obchodzeniu zobowiązań podatkowych. Wraz ze środkiem wprowadza się arbitralny podział między dwoma grupami przedsiębiorstw, których sytuacja prawna i faktyczna jest porównywalna. Ponieważ podział jest arbitralny i sprzeczny z charakterem podatku opartego na obrotach, jak opisano w motywach 62 i 63, nie można go uznać za konsekwentną, zapobiegającą nadużyciom zasadę, która uzasadniałaby zróżnicowane traktowanie.

Wniosek dotyczący uzasadnienia

- (71) W konsekwencji Komisja uważa, że zdolność do zapłaty nie może służyć jako zasada przewodnia w przypadku węgierskiego podatku obrotowego od reklam. W związku z tym Komisja nie uważa, że środki mają uzasadnienie w charakterze systemu podatkowego i ogólnej jego strukturze. Dlatego środki przyznają selektywną korzyść przedsiębiorstwom reklamowym o niższym poziomie obrotu (a tym samym przedsiębiorstwom mniejszym) oraz przedsiębiorstwom, które w 2013 r. nie wypracowały zysku i mogły odliczyć przeniesione straty od podstawy opodatkowania w 2014 r.

4.1.4. POTENCJALNE ZAKŁÓCENIE KONKURENCJI ORAZ WPŁYW NA HANDEL WEWNĄTRZUNIJNY

- (72) Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu, aby stanowić pomoc państwa, środek musi zakłócać konkurencję lub zagrażać zakłóceniem konkurencji oraz wywierać wpływ na handel wewnątrzunijny.
- (73) Przedmiotowe środki mają zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw uzyskujących obrót z publikacji reklam na Węgrzech. Węgierski rynek reklamy jest otwarty na konkurencję oraz charakteryzuje się obecnością podmiotów z innych państw członkowskich, a także podmiotów międzynarodowych, więc każda pomoc na rzecz działających w niej określonych podmiotów może wywierać wpływ na handel wewnątrzunijny. Rzeczywiście, przedmiotowe środki mają wpływ na sytuację konkurencyjną przedsiębiorstw, które podlegają opodatkowaniu. Środki te zwalniają przedsiębiorstwa o niższych obrotach i przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, z zobowiązań podatkowych, które musiałyby zapłacić, gdyby podlegały takiemu samemu podatkowi od reklam co przedsiębiorstwa o wysokich obrotach lub przedsiębiorstwa, które w 2013 r. wypracowały zysk. Dlatego pomoc przyznana w ramach tych środków stanowi pomoc operacyjną w tym sensie, że zwalnia te

⁽¹⁵⁾ Zob. obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej. Oświadczenie o redystrybucyjnym celu, który może uzasadniać progresywną stawkę podatku, jest składane w sposób wyraźny jedynie w odniesieniu do podatków od zysku lub dochodu (netto), a nie w doniesieniu do podatków od obrotu.

przedsiębiorstwa z obciążenia, które normalnie zobowiązane byłyby ponieść w ramach bieżącego zarządzania lub normalnej działalności. Trybunał Sprawiedliwości konsekwentnie stoi na stanowisku, że pomoc operacyjna zakłóca konkurencję⁽¹⁶⁾, w związku z czym wszelka pomoc przyznana tym przedsiębiorstwom powinna być uważana za zakłócającą konkurencję poprzez wzmocnienie ich pozycji finansowej na węgierskim rynku reklamy. Co za tym idzie, środki zakłócają konkurencję lub zagrażają jej zakłóceniem oraz wywierają wpływ na handel wewnątrzunijny.

4.1.5. WNIOSEK

- (74) Ponieważ spełnione są wszystkie warunki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu, Komisja stwierdza, że podatek od reklam ustanawiający progresywną strukturę opodatkowania i odliczenie strat przeniesionych z podstawy opodatkowania z 2014 r. ograniczonej do przedsiębiorstw, które nie wypracowały zysku w 2013 r., stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego przepisu.

4.2. ZGODNOŚĆ POMOCY Z RYNKIEM WEWNĘTRZNYM

- (75) Pomoc państwa należy uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 2 Traktatu⁽¹⁷⁾ i można ją uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli Komisja stwierdzi, że należy ona do którejkolwiek z kategorii wyszczególnionych w art. 107 ust. 3 Traktatu⁽¹⁸⁾. To na państwie członkowskim spoczywa jednak ciężar udowodnienia, że pomoc państwa przyznana przez to państwo jest zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 2 lub art. 107 ust. 3 Traktatu⁽¹⁹⁾.
- (76) Komisja stwierdza, że władze węgierskie nie przedstawiły argumentów wyjaśniających, dlaczego środki będą zgodne z rynkiem wewnętrznym, jak też że Węgry nie zajęły stanowiska w sprawie wątpliwości wyrażonych w decyzji o wszczęciu procedury odnośnie do zgodności środków z rynkiem. Komisja uważa, że żaden z wyjątków przewidzianych w wyżej wymienionych przepisach Traktatu nie ma zastosowania, ponieważ nie wydaje się, aby środki służyły osiągnięciu któregośkolwiek z celów wymienionych w tych przepisach.
- (77) W konsekwencji nie można stwierdzić, że środki są zgodne z rynkiem wewnętrznym.

4.3. WPŁYW ZMIANY PODATKU OD REKLAM Z 2015 R. NA OCENĘ POMOCY PAŃSTWA

- (78) Podatek od reklam wprowadzony ustawą XXII z 2014 r. – jak opisano w decyzji o wszczęciu postępowania – przestał obowiązywać w dniu wydania decyzji Komisji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego i nakazu zawieszenia. W czerwcu 2015 r. władze węgierskie zmodyfikowały jednak podatek od reklam z 2014 r. bez uprzedniego zgłoszenia tego faktu Komisji ani uzyskania jej zgody w tej kwestii, w związku z czym podatek nadal obowiązywał w zmienionej wersji. Komisja uważa, że podatek od reklam w zmienionej wersji opiera się na tej samej zasadzie, co podatek pierwotny, oraz zawiera – przynajmniej do pewnego stopnia – te same cechy, które opisano w decyzji o wszczęciu postępowania, które to cechy skłoniły Komisję do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego. W związku z tym Komisja uważa, że podatek od reklam w zmienionej wersji jest objęty zakresem decyzji o wszczęciu postępowania. W niniejszej sekcji Komisja oceni, czy – i do jakiego stopnia – podatek w zmienionej wersji wzbudza wątpliwości wyrażone w decyzji o wszczęciu postępowania, która odnosiła się do pierwotnego podatku od reklam.
- (79) Mimo że zmiana z 2015 r. niweluje niektóre wątpliwości dotyczące pomocy państwa wyrażone przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania, nie rozwiewa ich jednak w pełni.

⁽¹⁶⁾ Sprawa C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, pkt 55. Zob. również wyrok w sprawie C-494/06 P, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej i Wam SpA, ECLI:EU:C:2009:272, pkt 54 i przywołane tam orzecznictwo oraz w sprawie C-271/13 P, Rouse Industry AD przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2014:175, pkt 44. Sprawy połączone C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere” i inni przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2011:368, pkt 136. Zob. również wyrok w sprawie C-156/98, Republika Federalna Niemiec przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2000:467, pkt 30, oraz przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹⁷⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 2 TFUE dotyczą: a) pomocy o charakterze socjalnym przyznanej indywidualnym konsumentom; b) pomocy mającej na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi; oraz c) pomocy przyznanej niektórym regionom Republiki Federalnej Niemiec.

⁽¹⁸⁾ Wyjątki przewidziane w art. 107 ust. 3 TFUE dotyczą: a) pomocy przeznaczonej na sprzyjanie rozwojowi niektórych regionów; b) pomocy przeznaczonej na wspieranie realizacji niektórych ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mającej na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego; c) pomocy przeznaczonej na rozwój niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych; d) pomocy przeznaczonej na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego; oraz e) pomoc określona decyzją Rady.

⁽¹⁹⁾ Sprawa T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2007:253, pkt 34.

- (80) Po pierwsze, nowa struktura stawek podatkowych nadal zakłada zwolnienia dla przedsiębiorstw (lub ich grup) o obrotach poniżej 100 mln HUF, czyli ok. 325 000 EUR, (stosuje się tu stawkę 0 %), podczas gdy pozostałe przedsiębiorstwa zapłacą 5,3 % od części obrotów powyżej 100 mln HUF. W praktyce oznacza to, że progresywny charakter opodatkowania zostanie podtrzymany w przypadku przedsiębiorstw o obrotach z tytułu reklamy przewyższających próg.
- (81) Nowy próg (100 mln HUF), poniżej którego stosuje się stawkę 0 %, jest niższy od tego, poniżej którego stosowana była stawka 0 % według starego ustawodawstwa (który wynosił 500 mln HUF). Skutek tego jest jednak taki, że nie pobiera się podatków do ok. 17 000 EUR rocznie ($5,3 \% \times 325\ 000\ \text{EUR}$).
- (82) Komisja dała Węgrom szansę na uzasadnienie stosowania stawki 0 % w przypadku obrotów z tytułu reklamy poniżej 100 mln HUF w oparciu o logikę systemu podatkowego (na przykład obciążeniem administracyjnym). Węgry nie przedstawiły jednak argumentów, które pokazałyby, że koszt poboru podatków (obciążenie administracyjne) jest większy od kwot pobranych podatków (do ok. 17 000 EUR rocznie).
- (83) Po drugie, zmiana wprowadza fakultatywne stosowanie z mocą wsteczną od wejścia w życie podatku w 2014 r.: podatnicy mogą wybrać, czy w odniesieniu do przeszłości stosować nowy czy stary system.
- (84) W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwa podlegające w przeszłości stawce podatkowej 0 % lub 1 % nie zostaną opodatkowane z mocą wsteczną według stawki 5,3 %, ponieważ mało prawdopodobne jest, że zdecydują się płacić wyższe podatki. W związku z tym fakultatywna moc wsteczna zmodyfikowanego podatku pozwala przedsiębiorstwom na unikanie płacenia podatków w nowym systemie oraz zapewnia korzyść gospodarczą tym, którzy nie zdecydują się na stawkę 5,3 %.
- (85) Po trzecie, odliczanie wcześniej przeniesionych strat od podstawy opodatkowania w 2014 r. ograniczające się do przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, pozostaje bez zmian. Wciąż istnieją wątpliwości dotyczące pomocy państwa, które wyrażono w decyzji o wszczęciu postępowania i do których nie odniesiono się w zmienionym systemie.
- (86) W związku z tym Komisja uważa, że zmiany ustawy w sprawie podatku od reklam z 2015 r. tylko częściowo odpowiadają na wątpliwości wyrażone w decyzji o wszczęciu postępowania dotyczącej ustawy w sprawie podatku od reklam z 2014. W rzeczywistości zmieniona ustawa zawiera te same elementy, które zdaniem Komisji wiązały się z pomocą państwa w poprzednim systemie. Chociaż liczbę stosowanych stawek i przedziałów ograniczono z 6 do 2, a najwyższą stawkę znacznie obniżono z 50 % do 5,3 %, podatek pozostał progresywny, jego progresywny charakter pozostał nieuzasadniony, a odliczanie przeniesionych strat ma nadal zastosowanie. Niniejsza ocena obowiązuje zarówno na przyszłość, jak i w odniesieniu do przeszłości, czyli od dnia 5 lipca 2015 r., kiedy weszła w życie zmieniona ustawa, oraz ewentualnie z mocą wsteczną do dnia wejścia w życie ustawy w 2014 r.
- (87) W związku z tym zmiany dotyczące ustawy w sprawie podatku od reklam z 2015 r. nie mają wpływu na wniosek Komisji, zgodnie z którym podatek od reklam wciąż stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

4.4. ODZYSKANIE POMOCY

- (88) Jak już stwierdzono w motywie 78, Komisja uważa, że decyzja o wszczęciu postępowania obejmuje również zmieniony system. Dlatego niniejsza decyzja dotyczy ustawy w sprawie podatku do reklam obowiązującej w dniu wydania decyzji o wszczęciu postępowania, czyli dnia 12 marca 2015 r., wraz z jej zmianami z dnia 5 czerwca 2015 r.
- (89) Środków nigdy zgłoszono Komisji ani nie zostały one uznane przez Komisję za zgodne z rynkiem wewnętrznym. Środki te stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu oraz nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia (UE) 2015/1589. Ponieważ środki te zostały wprowadzone w życie z naruszeniem klauzuli zawieszającej ustanowionej w art. 108 ust. 3 Traktatu, stanowią one również pomoc państwa niezgodną z prawem w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (90) Skutkiem stwierdzenia, że środki stanowią pomoc państwa niezgodną z prawem oraz rynkiem wewnętrznym jest konieczność windykacji pomocy od jej beneficjentów zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) 2015/1589.
- (91) W przypadku progresywnego charakteru stawki podatkowej odzyskanie pomocy oznacza, że Węgry będą traktować wszystkie przedsiębiorstwa jednakowo, jakby zawsze podlegały pod jednolitą i stałą stawkę. Komisja przyjmuje jednolitą, stałą stawkę na poziomie 5,3 % ustanowioną przez Węgry w zmienionej wersji podatku, chyba że Węgry w ciągu dwóch miesięcy od przyjęcia niniejszej decyzji zdecydują o ustaleniu jednolitej stawki

podatkowej na innym poziomie, która to stawka będzie miała zastosowanie z mocą wsteczną w przypadku wszystkich przedsiębiorstw przez cały okres obowiązywania podatku od reklam (w wersji pierwotnej i zmienionej), lub zniosą podatek od reklam z mocą wsteczną od daty jego wejścia w życie.

- (92) Jeżeli chodzi o pomoc przyznaną przedsiębiorstwom, które w 2013 r. nie wypracowały zysku i w rezultacie odliczyły przeniesione straty, Węgry muszą odzyskać różnicę pomiędzy podatkiem należnym w wyniku zastosowaniu jednolitej stawki podatkowej do całkowitych obrotów z tytułu reklamy przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu bez odliczania strat a podatkiem, który faktycznie został zapłacony. Różnica ta odpowiada wysokości podatku, którego uniknięto na skutek odliczeń.
- (93) Jak stwierdzono w motywie 56, systemem odniesienia dla opodatkowania obrotów z tytułu reklamy byłby podatek, w którym:
- opodatkowaniu podlegają całkowite obroty z tytułu reklamy (bez wyjątków), bez odliczania przeniesionych kwot,
 - obroty podlegają tej samej (jednolitej) stawce podatkowej; domyślnie jednolitą stawkę ustala się na poziomie 5,3 %,
 - nie podtrzymuje się ani nie wprowadza żadnego innego czynnika, który mógłby zapewniać selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom.
- (94) Jeżeli chodzi o odzyskanie środków, oznacza to, że za okres pomiędzy wejściem w życie podatku od reklam w 2014 r. a datą jego zniesienia lub zastąpienia przez system, który byłby zgodny z zasadami pomocy państwa, kwotę pomocy otrzymanej przez przedsiębiorstwa z podatkiem od obrotów z tytułu reklamy powinno się obliczać jako różnicę pomiędzy:
- z jednej strony kwotą podatku 1), którą przedsiębiorstwo powinno było zapłacić z zastosowaniem systemu odniesienia zgodnego z zasadami pomocy państwa (czyli z zastosowaniem jednolitej stawki podatkowej wynoszącej domyślnie 5,3 % do całkowitego obrotu z tytułu reklamy i bez odliczeń przeniesionych strat),
 - a, z drugiej strony, kwotą podatku 2), którą przedsiębiorstwo było zobowiązane zapłacić lub już zapłaciło.
- (95) Jeżeli różnica między kwotą podatku 1) i kwotą podatku 2) jest dodatnia, kwotę pomocy należy odzyskać wraz z odsetkami od zwracanej pomocy naliczanymi od terminu zapłaty podatku.
- (96) Odzyskanie pomocy nie będzie konieczne, jeżeli Węgry zniosą system podatkowy z mocą wsteczną od dnia wejścia w życie ustawy w sprawie podatku od reklam z 2014 r. Nie zwolni to jednak Węgier z wprowadzenia w przyszłości, na przykład od 2017 r., systemu podatkowego, który nie jest progresywny i nie wprowadza zróżnicowanego traktowania między podmiotami gospodarczymi podlegającymi opodatkowaniu.

5. WNIOSEK

- (97) Komisja stwierdza, że Węgry wdrożyły przedmiotową pomoc niezgodnie z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu.
- (98) Węgry muszą znieść wdrożony niezgodnie z prawem program pomocy albo zastąpić go nowym programem, który jest zgodny z zasadami pomocy państwa.
- (99) Węgry muszą odzyskać pomoc.
- (100) Komisja zauważa jednak, że korzyść podatkowa, czyli zaoszczędzony podatek, który wynika ze stosowania progu 100 mln HUF, może być zgodna z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1407/2013⁽²⁰⁾ (zwanym dalej: „rozporządzeniem *de minimis*”). Pułap, który może otrzymać grupa przedsiębiorstw, wynosi 200 000 EUR na okres 3 lat, z uwzględnieniem całkowitego wsparcia *de minimis*. W celu zachowania zgodności z zasadami *de minimis* należy spełnić wszystkie pozostałe warunki określone w rozporządzeniu *de minimis*. W przypadku gdy korzyść wynika ze zwolnienia zgodnego z zasadami *de minimis*, nie należy jej kwalifikować jako niezgodną z prawem, a pomocy państwa niezgodnej z rynkiem wewnętrznym nie należy odzyskiwać.

⁽²⁰⁾ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.U. L 352 z 24.12.2013, s. 1).

(101) Niniejszą decyzję przyjmuje się bez wpływu na ewentualne postępowania wyjaśniające dotyczące zgodności środków z podstawowymi swobodami określonymi w Traktacie, w szczególności swobodą przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 49 Traktatu,

PRZYMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Pomoc państwa przyznana na mocy węgierskiej ustawy w sprawie podatku od reklam, z uwzględnieniem jej zmiany z dnia 5 czerwca 2015 r., polegająca na stosowaniu podatku obrotowego ze stawkami progresywnymi i zakładająca możliwość odliczania przez przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, przeniesionych strat od podstawy opodatkowania w 2014 r., wprowadzona w życie przez Węgry w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

Pomoc indywidualna przyznana w ramach programu, o którym mowa w art. 1, nie stanowi pomocy, pod warunkiem że w momencie jej przyznania spełniała warunki ustanowione w rozporządzeniu przyjętym na podstawie art. 2 rozporządzenia Rady (WE) nr 994/98 ⁽²¹⁾ lub art. 2 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1588 ⁽²²⁾ w zależności od tego, które z nich miało zastosowanie w momencie przyznania pomocy.

Artykuł 3

Pomoc indywidualna przyznana w ramach programu, o którym mowa w art. 1 i który w momencie jego uruchomienia spełniał warunki ustanowione w rozporządzeniu przyjętym zgodnie z art. 1 rozporządzenia (WE) nr 994/98 uchylonego i zastąpionego rozporządzeniem (UE) 2015/1588 lub w innym zatwierdzonym programie pomocy, jest zgodna z rynkiem wewnętrznym do poziomu maksymalnej intensywności pomocy mającej zastosowanie do tego rodzaju pomocy.

Artykuł 4

1. Węgry odzyskują od beneficjentów pomoc niezgodną z rynkiem wewnętrznym, przyznaną w ramach programu, o którym mowa w art. 1, zgodnie z motywami 88–95.
2. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres począwszy od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania.
3. Odsetki naliczane są narastająco zgodnie z przepisami rozdziału V rozporządzenia (WE) nr 794/2004 ⁽²³⁾ zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 271/2008 ⁽²⁴⁾.
4. Węgry anulują wszystkie dotychczas niezrealizowane wypłaty pomocy w ramach programu, o którym mowa w art. 1, ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.

Artykuł 5

1. Odzyskanie pomocy przyznanej na podstawie programu, o którym mowa w art. 1, odbywa się w sposób bezzwłoczny i skuteczny.

⁽²¹⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 994/98 z dnia 7 maja 1998 r. dotyczące stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. L 142 z 14.5.1998, s. 1).

⁽²²⁾ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1588 z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii horyzontalnej pomocy państwa (Dz.U. L 248 z 24.9.2015, s. 1).

⁽²³⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁴⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 271/2008 z dnia 30 stycznia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 794/2004 w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 82 z 25.3.2008, s. 1).

2. Węgry zapewniają wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Artykuł 6

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Węgry przekazują Komisji następujące informacje:

- a) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc w ramach programu, o którym mowa w art. 1, oraz łączną kwotę pomocy otrzymanej przez każdego z nich w ramach programu;
- b) łączną kwotę (kwota główna i odsetki od zwracanej pomocy) do odzyskania od każdego beneficjenta;
- c) szczegółowy opis środków już podjętych oraz środków planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;
- d) dokumenty potwierdzające, że beneficjentom nakazano zwrot pomocy.

2. Do momentu całkowitego odzyskania pomocy przyznanej w ramach programu, o którym mowa w art. 1, Węgry na bieżąco informują Komisję o kolejnych środkach podejmowanych na szczeblu krajowym w celu wykonania niniejszej decyzji. Na wniosek Komisji Węgry bezzwłocznie przedstawiają informacje o środkach już podjętych oraz środkach planowanych w celu wykonania niniejszej decyzji. Węgry dostarczają również szczegółowe informacje o kwocie pomocy oraz odsetkach już odzyskanych od beneficjentów.

Artykuł 7

Niniejsza decyzja skierowana jest do Węgier.

Sporządzono w Brukseli dnia 4 listopada 2016 r.

W imieniu Komisji
Margrethe VESTAGER
Członek Komisji
